

## **ANALIZA, EVOLUȚIA SI ROLUL IMPOZITELOR INDIRECTE ÎN CADRUL VENITURILOR BUGETARE ÎN STATELE UE**

*Mihaela Georgiana JIANU, drd. (România)*

*The measures of fiscal policy play an important role in the economy of a country, both on short and long term. The main idea which was widespread among politicians and guided the reforms, particularly in the developed countries, was that the market, through its forces, may be a better guide for an efficient tax process than the governmental intervention. In equivalence with this idea were taken a series of measures in order to generate the movement between the interventionism through taxes to the neutrality of the taxes that allows the reduction of the distortions generated by the taxes.*

### **Locul impozitelor indirecte in cadrul veniturilor bugetare**

Analiza evoluției resurselor publice mobilizate în cadrul bugetului public al României pune în evidență predilecția guvernelor post decembriste pentru impozitele indirecte și reducerea rolului impozitelor directe. Sporirea volumului încasărilor din impozitele indirecte s-a realizat prin extinderea bazei de impunere, precum și prin majorarea cotelor de impozitare în cadrul aplicării tipurilor de impozite indirecte compatibile cu sistemul economiei de piață și cu practica țărilor dezvoltate, precum și pe fondul procesului inflaționist.

În condițiile economiei de piață, statul nu mai poate să intervină în sectorul privat al economiei prin metode administrative, dar el are posibilitatea să utilizeze anumite pârghii economico-financiare, potrivit cerințelor politicii sale economice, financiar-monetare, sociale, prin care să influențeze activitatea agenților economici. Reforma fiscală este parte integrantă a reformei economice. Odată cu Revoluția din Decembrie 1989 în România au avut loc mutații deosebite în toate planurile vieții politice, economice, sociale și culturale. Trecerea de la un sistem hipercentralist la un sistem cu o economie de piață se desfășoară treptat, prin intermediul unei perioade de tranziție care are ca obiect crearea mecanismelor și pârghiilor necesare funcționării economiei de piață.

Măsurile de politică fiscală joacă un rol important în programele economice ale unei țări, atât pe termen scurt cât și pe termen lung. Ideea principală care s-a răspândit printre politicieni și a ghidat reformele, în special în țările dezvoltate, a fost

aceea ca piața, prin forțele sale, poate fi un ghid mai bun al unei politici de impozitare eficientă, decât intervenția guvernamentală. În echivalență cu această idee au fost luate o serie de măsuri pentru a genera deplasarea dintre intervenționismul prin impozite către neutralitatea impozitelor care permite reducerea distorsiunilor generate de impozite. Majoritatea statelor lumii își asigură finanțarea cheltuielilor publice pe seama resurselor fiscale. În țările dezvoltate, aportul impozitelor indirecte la formarea veniturilor fiscale ale statului este mai mic (max. 40%) decât cel al veniturilor directe, pe când în țările în curs de dezvoltare acest raport este invers; la noi, acesta s-a schimbat în favoarea impozitelor indirecte în perioada 1994-1995, fiind în prezent de până la 75-80%. Acest fapt se explică prin nivelul scăzut al veniturilor, profiturilor și averilor (sau elementelor de avere) deținute de persoane fizice și juridice din aceste țări, pe seama cărora s-ar putea colecta mai multe impozite directe.

Din punctul de vedere al contribuabililor, impozitele indirecte au un caracter profund imoral, fiind aplicate tuturor celor care cumpără (bogați și săraci), și fără discriminare, pe când cele directe se aplică numai celor avuți, care au de unde le plăti deoarece realizează venituri, profituri și posedă averi.

Cotele utilizate pentru stabilirea impozitelor indirecte nu sunt diferențiate în funcție de venitul, averea sau situația personală a celor care cumpără mărfurile care fac obiectul impozitării indirecte. Drept urmare, se lasă falsă impresia că ele ar afecta, în aceeași măsură, veniturile tuturor consumatorilor de produse, servicii și lucrări. În realitate, ele îi afectează în mod deosebit pe cei cu venituri mici, deoarece impozitele indirecte se percep, de regulă, la vânzarea bunurilor de larg consum, a căror valoare are o pondere mult mai mare în bugetele celor săraci (de exemplu valoarea alimentelor atinge 60% din venitul acestora). De altfel, dacă se raportează impozitele indirecte la veniturile realizate de diferite clase și păături sociale, vom constata că ponderea acestora în venituri este cu atât mai mare cu cât veniturile realizate sunt mai mici.

Deși impozitele indirecte manifestă sensibilitate la curba dezvoltării economice, această sensibilitate este mai scăzută decât în cazul impozitelor directe. Aceste tendințe sunt ușor explicate prin aceea că, dacă în condiții de criză (recesiune) economică scade în mod dramatic baza de impozitare pentru impozitele directe (venituri, profituri, surplus de avere), înregistrându-se multe falimente, închideri totale sau parțiale de întreprinderi etc., consumul general al populației nu scade în aceeași măsură, fiind mai redus, dar permițând totuși supraviețuirea acestora.

Impozitele indirecte, cu toate inconvenientele concepționale, au fost introduse în statele contemporane, inclusiv în România, începând cu deceniul al treilea al secolului XX.

#### ***Aportul impozitelor indirecte la formarea veniturilor bugetare;***

În ultima perioadă în România impozitele indirecte au o pondere mult mai mare în totalul veniturilor statului decât cele directe. Lucrarea de față își propune să prezinte principalele impozite indirecte, caracteristicile, modul de percepere al acestora precum și trăsăturile distinctive față de impozitele directe. Toate acestea în cadrul problemelor specifice României care, în această perioadă de tranziție se confruntă cu situații cu totul noi. Mai sunt tratate mutațiile care au existat în bugetul României în perioada 1994-1999 cerute imperativ de înlocuirea economiei centralizate cu o economie de piață. Impozitele indirecte reprezintă principala sursă de venituri pentru stat și, ca atare, este urmărit rolul lor în formarea resurselor publice. Integrarea României în structurile europene și adaptarea sa la cerințele pieței mondiale presupun crearea unei economii concurențiale, capabilă să producă pentru piața internă și pentru export numai produse competitive, corespunzătoare standardelor și exigentei pieței externe a UE, ca și a celor ale pieței mondiale. Realizarea unui asemenea obiectiv

presupune crearea cadrului legislativ și instituțional adecvat, respectiv armonizarea graduală a legislației. Activitățile UE în domeniul TVA se rezumă la stabilirea principiilor armonizării sistemului TVA cu ajutorul directivelor. Acest fapt permite statelor membre să-și definească propria lor legislație între limitele fixate dar în practică există diferențieri substanțiale între țările care au introdus TVA înaintea emiterii directivelor de către Comunitate. Experiența unor asemenea dispoziții poate fi benefică pentru România care a introdus TVA abia în 1993, pe o bază compatibilă cu cea a UE, dar care în viitor trebuie să țină cont din ce în ce mai mult de schimbările ce vor avea loc în acest ansamblu de state în care România vrea să se integreze. Toate obligațiile sau facilitățile trebuie cunoscute și exploatate în interesul economiei naționale, al agenților economici și nu în ultimul rând al cetățenilor din țara noastră, fiind cunoscut faptul că cel care cunoaște se află întotdeauna cu un pas înaintea celorlalți.

În evoluția modernă a impozitelor, instituirea acestora cu consimțământul contribuabililor a fost subordonată competiției parlamentare, ca organe legislative cu caracter reprezentativ de a reglementa impozitele și celelalte venituri necesare acoperirii cheltuielilor publice. În mod excepțional, în împrejurări de necesități financiare deosebite, competența legislativă în materie fiscală a fost delegată puterii executive. Plata impozitului are caracter obligatoriu pentru toate persoanele fizice și juridice care realizează venit dintr-o anumită sursă sau care posedă un anumit gen de avere. Dreptul de a institui impozite îl are statul, care îl exercită prin organele puterii centrale (Parlamentul) și ale administrației locale de stat.

Impozitele sunt plăți care se fac către stat cu titlu definitiv și nerambursabil. În schimbul acestora, plătitorii nu pot solicita statului un contraserviciu de valoare egală sau apropiată.

Rolul impozitului se manifestă pe plan financiar, economic și social, definit de o etapă de dezvoltare a economiei de altă. Rolul cel mai important al impozitelor se manifestă pe plan financiar, în sensul că impozitele reprezintă mijlocul principal de procurare a resurselor bănești necesare acoperirii cheltuielilor publice. În țările dezvoltate din punct de vedere economic, prin intermediul impozitelor și taxelor se procură între 80-90% din totalul resurselor financiare publice. Pe plan economic, rolul impozitelor se manifestă prin intermediul măsurilor pe care statul le ia pentru a interveni în activitățile economice cu ajutorul impozitelor care pot fi folosite ca un instrument de schimbare sau frânare a unei activități economice, de creștere sau reducere a producției sau a consumului unui anumit produs, de stimulare sau îngrijire a comerțului exterior, etc. Pe plan social, rolul impozitelor se manifestă în mai multe direcții, dintre care se poate menționa rolul de instrument de redistribuire a unei părți din PIB între clase și pături sociale, între persoane fizice și juridice, etc.

#### ***Caracterizarea generală a impozitelor indirecte, evoluția și rolul lor în statele U.E.***

Noțiunea de impozit provine din limba latină de la cuvântul "impozitus" și din limba franceză de la cuvântul "impôt". Impozitul reprezintă o contribuție bănească obligatorie cu titlu nerambursabil datorată potrivit legii bugetului de stat de către persoanele fizice sau juridice pentru veniturile pe care le obțin sau bunurile pe care le posedă. Impozitul are caracter universal ca o consecință a suveranității statului și este o instituție de drept publică fără de care nu se poate concepe existența statului, făcând parte organică din el. Din punct de vedere al instituirii, în epoca antică impozitele și taxele erau hotărâte de forurile legislative cât și de conducătorii acestor state, iar dreptul de a institui impozite și taxe reprezintă prerogativă de conducere statală. Evoluția impozitelor în evul mediu este evidențiată în sporirea treptată a numărului și felului impozitelor, atât a celor ce se percepeau în natură ca părți determinante din anumite produse, cât mai ales a celor percepute în bani. În vederea

procurării resurselor financiare necesare statului se instituie, pe lângă impozitele directe, și impozitele indirecte.

În țările dezvoltate, de regulă, aportul impozitelor indirecte la formarea veniturilor fiscale este mai mic decât cel al impozitelor directe și al contribuțiilor pentru asigurări sociale luate împreună. Ponderea impozitelor indirecte în totalul încasărilor fiscale cunoaște unele diferențieri de la o țară dezvoltată la alta, așa cum rezulta din datele prezentate în tabelul de mai jos.

Din punct de vedere științific, o prima deosebire reiese din aceea ca, dacă în cazul impozitelor directe obiectul acestora îl reprezintă existența venitului/averii, în cazul celor indirecte obiectul impunerii îl constituie cheltuirea/consumul venitului/averii.

O a doua diferență între cele două tipuri de impozitare rezida în incidența și repercursiunea lor, adică a modului în care impozitele afectează pe cineva și ceva.

Impozitele directe au o incidență directă, adică plătitorul este aceeași persoană cu suportatorul și nu pot fi repercutate (de regulă) asupra altor persoane.

În cazul impozitelor indirecte, incidența (sarcina fiscală) este indirectă, acest lucru fiind prevăzut prin lege.

Din punct de vedere juridic-administrativ se distinge o altă diferență importantă între cele două categorii de impozite.

Astfel, în cazul impozitării directe a venitului sau averii există așa numitul rol nominativ (o poziție, un fișier în memoria calculatorului); orice plătitor are o poziție deschisă la fisc. Acest lucru nu se regăsește însă și la impozitele indirecte unde nu se cunoaște dinainte contribuabilul.

Printre avantajele impozitelor directe putem aminti echitatea fiscală și faptul că asigură statului venituri relativ stabile.

Impozitarea directă are marele dezavantaj al percepției lente, la mari intervale de timp a impozitului. De asemenea, impozitarea directă este vizibilă și, mai ales, iritabilă pentru contribuabili și, nu independent de acestea, prezintă un randament destul de scăzut.

Impozitarea indirectă prezintă marele avantaj al randamentului, deoarece se impun nu un profit, un venit, o avere ci o circulație, o vânzare, o cumpărare, un consum. Un alt avantaj este rapiditatea percepției impozitului și în același timp este și mai puțin costisitoare decât impozitarea directă.

Marele inconvenient al impunerii indirecte îl reprezintă inechitatea fiscală, pe de o parte, ca urmare a proporționalității cotei de impunere, iar, pe de altă parte, din cauza faptului că nu ține seama de situația personală a plătitorului.

Principalele categorii de impozite indirecte sunt:

- taxele de consumație;
- taxele vamale;
- monopolurile fiscale;
- taxele de înregistrare și de timbru.

Impozitele indirecte prezintă următoarele caracteristici:

- se percep la vânzarea mărfurilor și serviciilor prin adăugarea unor cote de impunere la prețurile și tarifele acestora;
- se încasează de la toate persoanele care cumpără mărfurile și serviciile supuse impunerii indirecte, indiferent de veniturile, averea sau situația personală a acestora;
- se stabilesc în cote proporționale asupra prețului mărfurilor supuse vânzării și serviciilor în sumă fixă pe unitatea de măsură a acestora;
- au un pronunțat caracter regresiv, datorită discrepanței dintre mărimea veniturilor diferitelor categorii sociale;

- au un caracter inequitabil, deoarece nu prevăd un venit minim neimpozabil, nu cuprind anumite facilități în cazul celor care au copii sau persoane în întreținere și, totodată, avantajează persoanele cu venituri mari;
- se virează la bugetul public de către producători, comercianți, însă sunt suportate de către consumatori, fiind incluse în prețurile mărfurilor sau tarifele serviciilor; în acest sens există o neconcordanță între plătitorul acestora la buget și suportatorul lor real;
- utilizarea lor, ca și în cazul impozitelor directe, conduce la scăderea nivelului de trai al populației, deoarece, prin reducerea veniturilor reale se diminuează puterea de cumpărare a populației;
- mărimea acestora este necunoscută de consumatori, fiind „camuflată” în prețuri sau tarife;
- manifestă o sensibilitate sporită față de conjunctura economică (de exemplu, când o economie are o evoluție ascendentă, impozitele indirecte pot avea un randament fiscal ridicat și invers în situația de recesiune economică);
- perceperea lor este comodă și reclamă un cost relativ redus.

**Ponderea impozitelor indirecte și a impozitelor generale asupra consumului în totalul încasărilor fiscale în țările membre ale O.C.D.E. (% față de total)**

Nr.	Țara	Total impozite indirecte		Impozitele generale asupra consumului	
		2000	2007	2000	2007
1	Australia	31	28	5	9
2	Austria	31	32	20	21
3	Belgia	26	25	17	16
4	Canada	32	30	11	15
5	Danemarca	37	34	22	19
6	Finlanda	39	37	21	24
7	Franța	30	29	21	20
8	Germania	27	25	17	16
9	Grecia	41	45	13	25
10	Irlanda	44	42	15	21
11	Italia	26	28	16	15
12	Japonia	16	13	-	-
13	Luxemburg	21	25	11	14
14	Olanda	25	26	16	17
15	Noua Zeelanda	22	32	10	18
16	Norvegia	35	37	18	20
17	Portugalia	45	48	16	20
18	Spania	21	31	10	17
19	Suedia	24	24	13	13
20	Elveția	20	19	9	10
21	Turcia	26	32	-	23
22	Regatul Unit	29	31	14	16
23	S.U.A.	17	17	7	8

În țările în curs de dezvoltare, de regulă, ponderea impozitelor indirecte o devansează pe aceea a impozitelor directe, în totalul veniturilor fiscale ale statului. Preferința majorității acestor țări pentru impozitele indirecte este determinată de nivelul redus al veniturilor realizate de țărani, meșteșugari, mici negustori, muncitori etc. În condițiile în care aceste venituri sînt adesea neregulate ori greu de cunoscut cu precizie, iar ținerea unei evidențe corecte a veniturilor și cheltuielilor de către toți

întreprinzătorii este dificilă, randamentul impozitelor pe venit este scăzut. Dacă la acestea adăugăm comoditatea și costul relativ redus al percepției taxelor de consumație și a altor impozite indirecte, găsim explicația la preferința acestor țări pentru impozitele indirecte.

Totodată, sistemul impunerii consumului de bunuri și servicii corespunde atât unor interese interne, cât și celor ale firmelor străine, care și-au construit unități de producție ori de comercializare pe teritoriile țărilor în curs de dezvoltare. Introducerea unor sisteme fiscale bazate, în principal, pe impunerea veniturilor și a capitalurilor ar conduce la stabilirea unor impozite mai mari în sarcina firmelor străine decât cele care se plătesc în prezent.

Cele menționate mai sus motivează și ritmul de creștere mai accentuat pe care îl înregistrează impozitele indirecte în țările în curs de dezvoltare, comparativ cu țările dezvoltate.

Impozitele indirecte sînt instituite de stat asupra vânzărilor de mărfuri și prestărilor de servicii. Cotele utilizate pentru calcularea acestor impozite nu sunt diferențiate în funcție de venitul, averea sau situația personală a celor care cumpără mărfuri sau apelează la servicii ce fac obiectul impozitelor indirecte. Drept urmare, impozitele indirecte lasă impresia că afectează, în aceeași măsură, veniturile tuturor categoriilor sociale. În realitate ele afectează în mod deosebit pe cei cu venituri mici, deoarece impozitele indirecte se percep, de regulă, la vânzarea bunurilor de larg consum.

De altfel, dacă raportăm impozitele indirecte la veniturile realizate de diferite categorii sau grupuri sociale, vom constata că ponderea acestor impozite în venituri este cu atât mai mare, cu cât veniturile realizate sunt mai mici. În condițiile în care la impozitele directe, persoanele cu venituri situate sub minimul neimpozabil sunt scutite de impozit, iar la impozitele indirecte nu se acorda nici un fel de scutire, rezultă că acestea din urmă au un caracter regresiv.

Impozitele indirecte sînt vărsate la bugetul de stat, de regulă, de către industriași, comercianți etc., însă sînt suportate de către consumatori, deoarece se includ în prețul de vânzare al mărfurilor. Drept urmare, impozitele indirecte nu afectează veniturile nominale, ci numai pe cele reale, micșorând puterea de cumpărare.

Unii economiști consideră că impozitele indirecte ar avea un caracter benevol deoarece consumatorii de bunuri și servicii au posibilitatea să le evite. Ori, în condițiile în care impozitele indirecte se percep cu deosebire la vânzarea bunurilor de larg consum, această afirmație rămâne fără acoperire. Dacă aceste impozite ar fi percepute numai în vânzarea obiectelor de lux, atunci s-ar putea vorbi de caracterul lor voluntar, fiindcă altfel de bunuri nu sunt indispensabile vieții. Prin urmare, în cazul impozitelor indirecte nu este vorba de o constrângere politică, așa cum se întâmplă la impozitele directe, ci de una de ordin economic.

În perioadele când economia înregistrează un curs ascendent, impozitele indirecte au un randament fiscal ridicat; în schimb, în perioadele de criză și depresiune, când producția și consumul cresc mai lent sau înregistrează un recul, încasările din impozite indirecte urmează aceeași evoluție, periclitând echilibrul bugetului de stat. Cu alte cuvinte, impozitele indirecte manifestă o sensibilitate sporită față de conjunctura economică.

Impozitele indirecte cunosc următoarele forme de manifestare: taxe de consumație, monopoluri fiscale, taxe vamale și diferite taxe.

În țările dezvoltate cel mai important impozit indirect îl constituie taxele de consumație. De asemenea, în majoritatea țărilor în curs de dezvoltare, taxele de consumație procură peste 50% din totalul încasărilor provenite din impozitele indirecte. În aceste din urmă țări, statul realizează frecvent încasări importante și sub forma taxelor vamale.

**Bibliografie:**

1. Raportul contabilitate - fiscalitate în contextul aplicării standardelor internaționale de contabilitate Autori: Asist. univ. drd. Adriana Florina Popescu, Lect. univ. drd. Florentin Caloian Standardul de contabilitate internațional nr.12
2. Legii contabilității nr. 82/1991, republicata în Monitorul Oficial nr. 454 din 18 iunie 2008
3. Jurnalul Oficial al Uniunii Europene eur-lex.europa.eu/ro.
4. Feleagă, N., Malciu L., *Politici și opțiuni contabile*, București, Editura Economică, 2002
5. Feleagă, N., *Sisteme contabile comparate*, București, Editura Economică, 1999
6. Olimid, L., *Măsurarea rezultatului întreprinderii*, București, Editura Economică, 1998
7. Tulai C., Șerbu S. (2005), *Fiscalitate comparată și armonizări fiscale*, Cluj Napoca, Ed. Casa Cărții de Știință, p.131
8. Revista editată de Camera Consultanților Fiscali nr. 4/2008
9. Regimul juridic financiar aplicabil schimburilor intracomunitare, Ed. ArtPress, Timișoara, 2008, ISBN 978-973-108-148-9 (292 p., unic autor).

**Recenzent: Alexandru GRIBINCEA, dr.hab., prof. univ.**